



**İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
PLATFORM TOPLANTISI**

**ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME
ANLAŞMALARINI ÇERÇEVESİNDE
VERGİLENDİRME ESASLARI**

HÜSNÜ ERDOĞMUŞ- YMM

27 / 12 / 2018

ÇİFTE VERGİLENDİRME

Vergiye tabi bir gelirin; birden fazla ülkede vergi konusu olması, aynı gelirin; hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin “Mukim**” olduğu ülkede vergilendirilmesidir.**

DİĞER BİR İFADE İLE;

İki veya daha fazla devletin; aynı mükellefe aynı dönemde ve aynı konuda vergi yüklemek istemesi durumudur.

VUK 117. madde / 3.Bendinde;

Verginin Mükerrer olması “Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması” şeklinde tanımlanmıştır.

*** Kendi sınırları içindeki yabancı kişilerin gelirlerinden vergi almak isteyen bir ülke,**

*** Diğer ülkelerde gelir elde eden, kendi ülkesinde yaşayan kişilerin gelirlerinden vergi almak isteyen diğer ülke,**

*** Bu iki Ülke arasındaki Konunun Adı :
Çifte vergilendirme Sorunu**

BU DURUM KARŞISINDA;

Sorunları önlemek için, Devletler; bazı ilkelere bağlı kalarak aralarında anlaşma (ÇVÖA) yoluna giderler.

BU İLKELER;

- İKAMET İLKESİ**
- KAYNAK İLKESİ**
- UYRUKLUK İLKESİ**

İKAMET İLKESİ

Ev sahibi ülkede yerleşik statüsünde bulunan kişinin tüm diğer Ülkelerde elde ettiği geliri, elde edildiği kaynağa bakılmaksızın aynı biçimde vergilendirilmektedir.

Bir kişinin tüm dünyada elde ettiği gelirleri; ikametinin bulunduğu ülkede toplanarak vergilendirilmektedir.

KAYNAK İLKESİ

Bu ilkeye göre; bireylerin ikamet ettikleri ülkeye değil, gelirin elde edildiği yere bakılır.

Örneğin;

Almanya'da yabancı vergi mükelleflerinin sadece Almanya kaynaklı gelirleri üzerinden Almanya'da vergilendirilmesi gibi...

UYRUKLUK İLKESİ

Bu ilke gereği; bir ülkeye vatandaşlık bağıyla bağlı olan kişi o ülkeye vergi ödemektedir.

Bağımsız bir vergileme ilkesi olmayan “uyrukluk ilkesi” genellikle büyük ekonomik potansiyele sahip ülkelerin diğer ülkelerle yaptıkları anlaşmalarda söz konusu olabilmektedir.

193 Sayılı GVK 3.maddede hem uyrukluk ilkesi hem de ikametgâh ilkesine göre vergilendirme yetkisi tespit edilmiştir.

Çifte vergilendirme;

- * Her ülkenin kendine göre farklı mevzuata sahip olması nedeniyle günümüzde büyük bir sorun teşkil etmektedir.**
- * Çifte vergilendirme sorunu, mükellefiyetin tam olarak belirlenemediği durumlarda ortaya çıkmaktadır.**
- * Ülkelerin kendi aralarında yaptıkları **ÇVÖA** bu sorunun ortadan kaldırılması açısından büyük önem kazanmıştır.**

ANLAŞMALARDA DÜZENLENEN GELİR UNSURLARI - 1

- 1. Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler,**
- 2. Ticari kazançlar,**
- 3. Uluslararası taşımacılık kazançları,**
- 4. Temettü gelirleri,**
- 5. Faiz gelirleri,**
- 6. Gayri maddi Hak Bedelleri**
- 7. Sermaye değer artış kazançları,**
- 8. Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler,**
- 9. Ücret gelirleri,**
- 10. Şirket yönetim kurulu üyelerinin gelirleri,**
- 11. Sanatçı ve sporcu gelirleri,**
- 12. Özel sektör çalışanlarının emekli maaşları,**
- 13. Kamu çalışanlarının ücret gelirleri ve emekli maaşları,**
- 14. Öğretmenler ve öğrencilerin elde ettikleri gelirler**
- 15. Diğer gelirler**

ANLAŞMALARDA DÜZENLENEN GELİR UNSURLARI - 2

Gelir unsurları ayrı, ayrı ele alınmakta ve vergileme yetkisi; duruma göre “mukim olunan ülkeye” veya “gelirin elde edildiği kaynak ülkeye” bırakılmakta, bazen de her iki ülke arasında paylaştırılmaktadır.

Vergilemenin her iki Devlette de yapıldığı durumda; aynı kazançlar üzerinden mükerrer vergilendirmeyi önlemek için, diğer Devlette ödenen vergi; mukim olunan devlette ÇVÖA hükümleri çerçevesinde mahsup veya istisna edilmektedir.

ANLAŞMALARDA YER ALAN MADDELERE İLİŞKİN BİLGİLER-1

1-Anlaşma Kapsamına Giren Kişiler

2-Anlaşma Kapsamına Giren Vergiler

3-Anlaşmada Yer Alan Genel Tanımlar

4-Mukimliğin Belirlenmesi

5-Türkiye’de Elde Edilen Ticari Kazançlar

6-Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelirler

7-Uluslararası Taşımacılık Kazançlarının Vergilendirilmesi

8-Temettü, Faiz ve Gayri maddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi

9- Değer Artış Kazançları

10-Serbest Meslek Faaliyetinden Elde Edilen Gelirler

11- Ücret Gelirleri

ANLAŞMALARDA YER ALAN MADDELERE İLİŞKİN BİLGİLER-2

12- Emekli Maaşları

13- Kamudan Elde Edilen Ücret ve Emekli Maaşlarının vergilendirilmesi

14- Öğretmen ve Öğrenciler

15- Diğer Gelirler

16-Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

17- Ayrım Yapılmaması

18- Karşılıklı Anlaşma Usulü

19-Bilgi Değişimi

20- Diplomatlar ve Konsolosluk Memurları

DİĞER HUSUSLAR - 1

-- ÇVÖA ları; gelir üzerinden alınan vergileri kapsama aldığından, gerek mükelleflerin, gerekse Meslek Mensuplarının, uygulamada iç mevzuat hükümlerimizin yanı sıra bu anlaşmaları da dikkate almaları gerekmektedir.

-- Yine anlaşma hükümleri çerçevesinde yetkili makamlar arasında Anlaşmaların kapsamına giren vergilere yönelik bilgi değişiminde bulunulabildiğinden, vergilerin eksiksiz ve daha doğru tahakkuk etmesi imkanı sağlanmış olmaktadır.

DİĞER HUSUSLAR - 2

-- Diğer taraftan, ilgili Anlaşmaların hükümlerinden yararlanmak isteyenlerin, mukim oldukları Devletin yetkili makamlarından **Mukimlik Belgesi** almaları ve bunu ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir.

-- Türkiye'de mukim olanlar yönünden mukimlik belgesi; bu aşamada Gelir İdaresi Başkanlığı ve sadece kendi mükellefleri ile sınırlı olmak üzere İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından düzenlenmektedir.

-- Ç.V.Ö.A ında mukimlik kavramı her bir devletin iç mevzuatına göre tespit edildiğinden, anlaşmaya konu kişiler; iki akit devlette mukim olabilmektedir. Bu durum; anlaşmalarda **çifte mukimlik** olarak tanımlanmış ve vergilendirme yetkisinin hangi kriterlere göre tespit edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ İLE
ALMANYA FEDERAL CUMHURİYETİ ARASINDA
GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE
ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ VE
VERGİ KAÇAKÇILIĞINI ÖNLEME
ANLAŞMASI**

Anlaşmanın imza Tarihi: 19 /09 /2011

Resmi Gazete Tarih-no : 24 /01 /2012-28183

Geçerlilik : 01 Ocak 2011 tarihinden itibaren

ALMANYA ANLAŞMASININ TARİHÇESİ

- * **01.01.2011** tarihinden itibaren geçerli olmak üzere **16.04.1985** tarihli eski **ÇVÖA**, Almanya tarafından tek taraflı olarak feshedildi.
- * Yeni anlaşma **19.09.2011** günü Berlin'de imzalandı.
- * **27.12.2011** tarihli R.G de yayınlanan **6263 sayılı Kanun** ile yerel mevzuat prosedürlerimize uygun olarak Bakanlar Kuruluna anlaşmayı onaylaması için yetki verildi.
- * **16.01.2012** tarih **2012/2695 sayılı B.K.K** ile Anlaşma onaylandı.
- * Ancak, Alman tarafındaki hukuksal süreç oldukça uzun sürdü ve ancak **01.08.2012** günü tamamlanabildi.
- * Anlaşma **01.01.2011** tarihinden geçerli olmak üzere **01.08.2012** günü itibariyle yürürlüğe girdi.

ALMANYA ANLAŞMASININ BÖLÜMLERİ - 1

- Madde 1 : Kapsanan Kişiler**
- Madde 2 : Kapsanan Vergiler**
- Madde 3 : Genel Tanımlar**
- Madde 4 : Mukim**
- Madde 5 : İşyeri**
- Madde 6 : G.Menkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir**
- Madde 7 : Ticari Kazançlar**
- Madde 8 : Deniz ve Hava Taşımacılığı**
- Madde 9 : Bağımlı Teşebbüsler**
- Madde 10: Temettüler**

ALMANYA ANLAŞMASININ BÖLÜMLERİ - 2

- Madde: 11** Faiz
- Madde: 12** Gayri Maddi Hak Bedelleri
- Madde: 13** Değer Artış Kazançları
- Madde: 14** Serbest Meslek Kazançları
- Madde: 15** Bağımlı Kişisel Faaliyetler
- Madde: 16** Yöneticilere Yapılan Ödemeler
- Madde: 17** Sanatçı ve Sporcular
- Madde: 18** Emekli Maaşları
- Madde: 19** Kamuya verilen Hizmetler
- Madde: 20** Öğretmenler ve Öğrenciler

ALMANYA ANLAŞMASININ BÖLÜMLERİ - 3

- Madde: 21** Diğer Gelirler
- Madde: 22** Çifte Vergilendirilmenin Önlenmesi
- Madde: 23** Ayırım Yapılmaması
- Madde: 24** Karşılıklı Anlaşma Usulü
- Madde: 25** Bilgi Değişimi
- Madde :26** Vergilerin Tahsilatında Yardımlaşma
- Madde :27** Kaynakta Vergileme Usulüne İlişkin Kurallar
- Madde: 28** Diplomatik Temsilciler
- Madde: 29** Protokol
- Madde :30** Yürürlüğe Girme
- Madde: 31** Yürürlükten Kalkma

ÇVÖA GENEL TEBLİĞLER

	R.G No	R.G Tarihi	İçerik
4 NO'LU GENEL TEBLİĞ	30192	26.09.2017	Diğer Ülkelerde Mukim kişilerin Türkiye'deki S.M Faaliyetleri
3 NO'LU GENEL TEBLİĞ	29417	15.07.2015	Almanya'da Mukim kişilerin Türkiye'deki S.M Faaliyetleri (*)
2 NO'LU GENEL TEBLİĞ	23286	14.03.1998	Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Türkiye'deki Faaliyetleri
1 NO'LU GENEL TEBLİĞ	22637	15.05.1996	Türkiye ile Hollanda arasında "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme

(*) 4 nolu tebliğ ile yürürlükten kaldırıldı

ÇVÖA / ÖZELGELER

1999 - 2018 Yılları Arasında verilmiş ve G.İ.B web sitesinde yayında olan toplam 133 adet Özelge bulunmaktadır.

Yıllar	Özelge Adedi
2018	19
2017	18
2016	41
2015	19
2014	7
2013	9
2012	2
2011	6
2001	6
1999	6
Toplam	133

ÇVÖA / SİRKÜLERLER

Tarih Sayı	Konu
13.02.2007-ÇVÖA-2007-1	Mukimlik Belgesi hk.
12.10.2012-ÇVÖA-2012-1	Almanya ile Anlaşma hk.
20.12.2013-ÇVÖ-2013-1A	Mukimlik Belgesi hk.

OECD TANIMI

OECD tarafından hazırlanan “Gelir ve Servet Üzerinden Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Taslağı” konulu raporda, çifte vergilendirme tanımı şu şekildedir:

“Milletlerarası çifte vergileme olayı, genellikle, iki veya daha fazla devletin aynı mükellefi aynı konuda ve belirli dönemler içinde benzer vergilerle vergilendirmesi şeklinde tarif edilebilir.”

OECD TARAFINDAN KABUL EDİLEN ŞARTLAR

- a) Yükümlü kişinin aynı olması**
- b) Vergilendirme döneminin aynı olması**
- c) Vergi konusunun aynı olması**
- d) Vergi türünün aynı olması**
- e) Vergilendirme yetkisine sahip ülkelerin çokluğu**

ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN EKONOMİK ETKİLERİ

- * Maliyetleri arttırarak mükelleflerin faaliyetleri üzerinde saptırıcı ve kısıtlayıcı etkiler oluşturuyor.**
- * Her ülkenin ; farklı oranlarda vergi uygulamaları sonucu; çifte vergilendirme, uluslararası kaynak dağılımı etkinliğini ve ülkeler arasında vergilendirmede eşitlik durumunu bozuyor.**
- * Çifte vergilendirme; kısa dönemde devlete gelir artışı sağlar gibi görünmesine rağmen, uzun dönemde ekonomik faaliyetlerin yavaşlamasına neden oluyor ve vergilendirilebilir alanların daralmasına ve vergi gelirlerinin azalmasına yol açıyor.**

Çifte Vergilendirmeyi Önlemede Ulusal Yöntemler-1

Sınırlama açısından kanunlarımızda genel bir hüküm olmamakla birlikte, çeşitli vergi kanunlarında çifte vergilendirmenin önlenmesine veya giderilmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Bu kapsamda;

A- İndirim yöntemi

B- Mahsup yöntemi

C- İstisna yöntemi

Çifte Vergilendirmeyi Önlemede Ulusal Yöntemler-2

A- İndirim yöntemi (Matrahtan İndirim)

İndirim yönteminde, genellikle gelir ve servet vergilerinde ikameti esas alan bir ülkede vergi hesabı yapılırken, yabancı ülkelerde ödenen vergi, hesaplanan vergi matrahından düşürülmektedir. Buna göre, yurt içi ve yurt dışı kazançları toplanmakta; bulunan matrahtan, yabancı ülkede ödenen vergiler indirilerek kalan tutar vergilendirilmektedir

Çifte Vergilendirmeyi Önlemede Ulusal Yöntemler-3

B- Mahsup yöntemi (Vergiden İndirim)

Bu yöntemde; vergilendirmede ikameti esas alan bir ülke, vergiyi yurt içinde ve yurt dışında elde edilen tüm gelirler üzerinden hesaplamakta ve yabancı ülkelerde ödenen benzeri vergilerin, hesaplanan toplam vergiden düşülmesini benimsemektedir.

Yurt dışı gelirin Türkiye’de beyan edilen gelirler toplamına katkısı ne oranda ise, hesaplanan vergiden indirilecek tutar da o kadar olur.

GVK 123.md ve KVK 33.md ile yabancı ülkelerde ödenen vergilerin Türkiye’de mahsubuna imkân tanınmıştır.

Çifte Vergilendirmeyi Önlemede Ulusal Yöntemler- 4

C- İstisna yöntemi

Çifte vergilendirmeyi önlemek isteyen bir ülkenin, başka ülkelerde vergilendirilmiş olan konuları vergi dışı tutmasıdır.

Bunun için başka ülkelerle anlaşma yapmasına gerek yoktur,

Tek yönlü olarak kendi mevzuatında yaptığı düzenlemeler ile, kaynak ülkesinde vergilendirilen unsurları vergiden istisna ederek çifte vergilendirmeyi önleyebilmektedir

Çifte Vergilendirmeyi Önlemede Uluslararası Yöntemler

Uluslararası Anlaşmalar

Çifte vergilendirmenin önlenmesinde başvurulacak yollardan biri de vergilendirme yetkileri çatışmayacak şekilde, ülkeler arasında yetkilerin paylaşımını esas alan uluslararası anlaşmalar yapılmasıdır.

Çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan anlaşmalar, daha çok gelir ve servet vergileri itibarıyla yapılmaktadır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri - 1

OECD MODELİ:

1977 yılında OECD, “Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modeli” hazırlamıştır.

Daha sonra 1992 ve 1995 yılında yapılan revize çalışmalarından sonra bu anlaşma modeli, sonraki anlaşmalar için tip anlaşma olarak kullanılmaya başlanmıştır.

OECD modelinde, genel olarak vergilendirme yetkisinin mükelleflerin **yerleşim yeri devletine ait olduğu kabul edilmiştir.**

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri - 2

B.MİLLETLER MODELİ:

kaynak ülkenin vergilendirme yetkisine ağırlık verilmektedir.

Kaynak ülkesi ilkesinin benimsenmesiyle birlikte, BM modeli daha çok sermaye ithal eden ülkeler olan az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkeler tarafından tercih sebebi olmuşlardır

Türkiye'de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Türkiye, ilk Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nı 03.11.1970 tarihinde Viyana'da Avusturya ile imzalamıştır. Halen yürürlükte olan Anlaşmalar G.İ.B Web sayfasında yer almaktadır. Son rakamlar göre toplam 84 adet anlaşma mevcuttur.

Anlaşmalar genel olarak gelir ve servet üzerinden alınan vergiler konusunda yapılmıştır.

Bu anlaşmaların bazılarında, bilgi değişimi ve vergi kaçakçılığına ilişkin hükümlere de yer verilmiştir.

*** Gelişmiş ülkelerle yapılan ÇVÖ Anlaşmaları, kaynak ülkesine ağırlık veren BM modeline,**

*** Gelişmekte olan ülkelerle yapılan anlaşmalar ise ikamet ilkesine ağırlık veren OECD modeline göre düzenlenmiştir.**

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[30-2017/36]-293730

23.03.2018

Konu : **Almanya, İngiltere ve Norveç mukimi firmalardan alınan eğitim hizmeti karşılığında yapılan ödemelerden tevkifat yapıp yapılmayacağı**

23.03.2018 Tarihli Özelgenin incelenmesi - 1

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

- 1-** kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanlar, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilir. **(5520 K.V.K 3.md- 2. fıkra)**
- 2-** Dar mükellefiyette kurum kazancının oluştuğu kazanç ve iratlar. **(5520 K.V.K 3.md- 3. fıkra)**
- 3-** Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirilir **(5520 K.V.K 3.md- 3. fıkra C bendi)**
- 4-** Dar mükellefiyete tabi kurumların anılan fıkroda bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi tevkifatı yapılır. **(5520 K.V.K 30.md- 1. fıkra)**
- 5-** Serbest meslek kazançları üzerinden yapılacak kurumlar vergisi kesintisi oranı petrol arama faaliyetleri dolayısıyla elde edilecek kazançlarda % 5, diğer serbest meslek kazançlarında **% 20** olarak belirlenmiştir. **(2009/14593 sayılı B.K.K)**

23.03.2018 Tarihli Özelgenin incelenmesi - 2

ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI YÖNÜNDEN

01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmakta olan **"Türkiye ile Almanya Arasındaki Ç.V.Ö.A"nın;** 14.maddesinde Serbest Meslek kazançlarında yalnızca gerçek kişilerin faaliyetlerine ilişkin düzenlemelere yer veriliyor...

Bu nedenle; Almanya mukimi şirketler tarafından icra edilen serbest meslek faaliyetlerinin, Anlaşmanın İşyerine ilişkin **5.** ve Ticari Kazançlara ilişkin **7.** maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekiyor...

23.03.2018 Tarihli Özelgenin incelenmesi - 3

Anlaşmanın 5.maddesi 3 üncü fıkrasında;

"3. 'İşyeri' terimi aşağıdakileri de kapsayacaktır:

(b) bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı aşan bir süre veya sürelerde devam eden (aynı veya bağlı proje için), danışmanlık hizmetleri de dahil, hizmet tedarikleri."

Anlaşmanın 7.maddesi 1. fıkrasında;

"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları bu diğer Devlette, yalnızca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir."

23.03.2018 Tarihli Özelgenin incelenmesi - 4

Anlaşmanın 5 inci maddesinin 3. fıkrası hükmünden de anlaşılacağı üzere,

***Almanya mukimi şirketler tarafından verilen hizmetlerin Türkiye'de vergilendirilebilmesi için gerekli olan "işyeri" oluşturma ölçütü, yalnızca fiziki bir yerle sınırlı olmayıp, şirketin personeli aracılığıyla Türkiye'de vereceği hizmetler de yukarıda belirtilen süre şartına bağlı olarak bir işyeri oluşturabilmektedir.**

23.03.2018 Tarihli Özelgenin incelenmesi - 5

Almanya mukimi bir şirketin Türkiye'de serbest meslek faaliyetinde bulunması durumunda;

* Türkiye'de bir işyerinin oluşup oluşmadığının belirlenmesi açısından gerekli olan 6 aylık sürenin tespitinde; teşebbüsün, Türkiye'de, Anlaşma'nın 5/3-b bendinde bahsedilen aynı veya bağlı projeler kapsamında hizmet ifasında bulunması halinde sürenin bir bütün olarak görülmesi gerekir.

* Ayrı projeler kapsamında hizmet ifasında bulunması halinde ise her bir proje süresinin ayrı, ayrı dikkate alınması gerekmektedir.

23.03.2018 Tarihli Özelgenin incelenmesi - 6

Bu itibarla, Almanya mukimi şirketin personeli vasıtasıyla Türkiye'de ifa edeceği hizmetlerin herhangi bir 12 aylık bir dönemde toplam 6 ayı aşması halinde bu hizmetlerden elde edilecek kazancın, Anlaşmanın **Ticari Kazançlara ilişkin 7. maddesi kapsamında Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir.**

Bu hükümler uyarınca, Almanya mukimi şirketlerin Türkiye'ye gelmeksizin icra edecekleri serbest meslek hizmetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde edecekleri gelirleri vergileme hakkı yalnızca Almanya 'ya aittir.

23.03.2018 Tarihli Özelgenin incelenmesi - 7

*** Eğer bu hizmet veya faaliyetler Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla ya da Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde Almanya Anlaşması bakımından toplam 6 aydan fazla sürede icra edilirse, Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.**

***Türkiye'de ödenen vergiler, Anlaşmaların çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin hükümleri çerçevesinde, ilgili ülkede hesaplanan vergiden mahsup edilecek veya Türkiye'de elde edilen kazanç ilgili ülkede istisna kapsamında değerlendirilecektir.**

23.03.2018 Tarihli Özelgenin incelenmesi - 8

*Almanya mukimi teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüslerin personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetini ifade etmektedir.

*Almanya mukimi şirketlerin Türkiye'de elde ettikleri gelirlerin Anlaşma hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için, mukimi oldukları ülkenin yetkili makamından mukimlik belgesi almaları kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi tevkifatı yapacak vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[30-2015/229]-342400

06.04.2018

Konu : **Almanya mukimi** ortaktan
alınan yazılım hizmetinin
KDV ve Kurumlar Vergisi
karşısındaki durumu

06.04.2018 Tarihli Özelgenin incelenmesi - 1

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

1- Kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden **dar mükellefiyet esasında vergilendirilir.**

(5520 KVK 3. md. 2.fıkrası)

2- Dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmıştır.

(5520 KVK 3. md. 3. fıkrası)

3- Dar mükellefiyete tabi kurumların maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından **kurumlar vergisi kesintisi yapılır.**

(5520 KVK 30 md.)

Kesinti oranı: 2009/14593 sayılı BKK

06.04.2018 Tarihli Özelgenin incelenmesi - 2

- Şirket tarafından yurt dışı ortaktan alınan video konferans sistemi yazılımı üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç, ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.
- "Copyright" kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb. gibi haklarının satın alınması halinde, şirket tarafından bir gayri maddi hak elde edilecek olup, yurt dışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.
- Yurt dışında mukim firmalara, işletmede kullanmak veya satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

06.04.2018 Tarihli Özelgenin incelenmesi - 3

ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI YÖNÜNDEN

T.C ve Almanya Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması

(Yürürlük: 01/01/2011 tarihinden itibaren)

Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. **Md:7**

Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları bu diğer Devlette, yalnızca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir."

06.04.2018 Tarihli Özelgenin incelenmesi - 4

Buna göre, Almanya mukimi firmadan alınan video konferans yazılımı, değiştirme veya çoğaltma gibi telif hakkı kapsamında olan haklara sahip olmadan satılması durumunda Almanya mukimi firmaya yapılacak ödemelerin **ticari kazanç olarak değerlendirilmesi** gerekmektedir.

Almanya mukimi firmanın bu yazılımın satışından elde ettiği gelirlerin Türkiye'de vergilendirilebilmesi için Almanya mukimi firmanın faaliyetlerini Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında **Türkiye'de sahip olduğu bir iş yeri vasıtasıyla gerçekleştirilmesi** gerekmektedir.

Öte yandan, telif hakkı kapsamında bir yazılımın çoğaltma, değiştirme vb. gibi haklarının kullanımı karşılığında Almanya mukimi firmaya yapılacak ödemelerin Anlaşmanın 12 nci maddesinin 3 üncü fıkrası uyarınca **gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi** gerekecektir. **(stopaj oranı %10)**

06.04.2018 Tarihli Özelgenin incelenmesi - 5

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

Almanya mukimi firmadan alınacak video konferans sistemine ait yazılım ile ilgili yapılacak ödemeler KDV'ye tabi olup, yurt dışında mukim firmaya ödenecek bedel üzerinden hesaplanacak KDV'nin, sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek kanuni süresinde ödenmesi gerekmektedir.

KDV Kanunu;

- 1/1 md (her türlü mal ve hizmet ithalinin KDV'ye tabi)
- 6/b md (hizmetten Türkiye'de faydalanılması)
- 9.md (sorumlu sıfatı ile kdv)
- KDV G.TEBLİĞİ (I/C-2.1.2.1)

S O N U Ç - 1

- * Devletlerin ekonomik sınırlarını ortadan kalkmıştır. Pek çok şirket hemen her ũlkede yatırım ve faaliyet olanakları arar duruma gelmiştir.**
- * Bu tũr faaliyetlerin gelişmesi vergilendirme sorununu da beraberinde getirmiştir.**
- * Devletler; serbest rekabet ortamını zedelememek, sermaye akımına engel olmamak için bu soruna özũm yolları aramışlar ve bu konuya hassasiyetle yaklaşmışlardır.**

S O N U Ç - 2

*** Uluslararası çifte vergilendirmeden bahsedebilmek için , en az iki ülkenin vergileme hakkı iddiasında bulunması gerekir. Bu gibi durumlarda, bir ülke, ekonomik faaliyetin, kendi sınırları dahilinde meydana geldiğini gerekçe göstererek (Kaynak İlkesi) , diğer ülkede gelir getirici faaliyeti gerçekleştiren kişinin kendi vatandaşı olduğu (İkamet İlkesi) gerekçesiyle söz konusu kazancı vergilendirmek isteyebilir.**

*** Çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla gerek uluslararası şirketlerin gerekse şirketlerin mukimi olan ülkelerin kendi iç mevzuatlarında tek taraflı olarak yaptıkları düzenlemelerde bu sorunu çözmeye yetmemiştir.**

S O N U Ç - 3

- * Dünyada ülkeler arasında bir vergi anlaşmaları ağı oluşmuştur. Bu amaçla pek çok ülke ve ülkemizde vergi anlaşması imzalamış ve yürürlüğe koymuştur.**
- * Türkiye'nin bir vergi anlaşması imzalamak girişiminde bulunduğu ülkeler, genellikle, Türkiye'nin ekonomik ilişkisi olan ve yatırım potansiyeli taşıyan ülkeler olmuştur.**
- * Türkiye'nin gelişmiş ülkelerle vergi anlaşması akdetmesi durumunda, B.M Modeline tercih etmekte ve B.M Modeli'nin kaynak devletine ağırlık veren düzenlemelerini kabul etmekte, kendine göre daha az gelişmiş ülkelerle anlaşması durumunda ise O.E.C.D. Modeline göre anlaşmayı tercih etmekte ve ikametgâh ilkesine ağırlık veren hükümler içermesine dikkat etmektedir.**

TEŞEKKÜRLER...